

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

5 päivänä lokakuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan a alakohhta – 9 artiklan 1 kohta – 14 artiklan 1 kohta – 73, 80 ja 273 artikla – Verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate – Veropetos – Kirjanpidolliset sääntöjenvastaisuudet – Luovutusten ja tulojen salaaminen – Veron perusteen määrittäminen

Asiassa C-576/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovon hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 28.10.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.11.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

??ya ??rinova ET

vastaa

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Toader sekä tuomarit A. Rosas ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenään A. Manov,

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään D. Drambozova ja E. Petranova,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja S. Petrova,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan, 9 artiklan 1 kohdan, 14 artiklan 1 kohdan sekä 73, 80 ja 273

artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Maya Marinova ET (jäljempänä MM) ja Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Veliko Tarnovon yksikön veroihin ja sosiaalimaksuihin liittyvistä valituksista ja toimintatavoista vastaavan osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja jossa on kyse veronoikaisupäätöksestä, joka koskee arvonlisäveromuistutusta ja viivästyskorkoja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 59 perustelukappale kuuluu seuraavasti:

"Jäsenvaltioiden olisi tietyin rajoituksin ja edellytyksin voitava ottaa käyttöön tai soveltaa edelleen tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi taikka tietäntyyppisten veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi."

4 Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.

— —"

5 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa."

6 Saman direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa."

7 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."

8 Saman direktiivin 80 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-

, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa missä tahansa [tässä säännöksessä mainituista] tapauksista.”

9 Kyseisen direktiivin 242 artiklassa säädetään, että ”verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi”.

10 Arvonlisäverodirektiivin 244 artiklan mukaan ”verovelvollisen on huolehdittava siitä, että tämän itse toimittamien taikka hankkijan tai kolmannen tahon verovelvollisen nimissä ja puolesta toimittamien laskujen jäljennökset samoin kuin kaikki verovelvollisen vastaanottamat laskut tallennetaan”.

11 Direktiivin 250 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.”

12 Saman direktiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

Bulgarian oikeus

13 Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana voimassa olleen arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS) 3 §:n 1 momentissa säädetään, että verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

14 ZDDS:n 6 §:n 1 momentin mukaan kyseisessä laissa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena pidetään tavaroiden omistusoikeuden tai muun esineoikeuden siirtoa.

15 ZDDS:n 25 §:n 1 kohdan mukaan kyseisessä laissa verotettavalla tapahtumalla tarkoitetaan tuon lain mukaisen verovelvollisen toteuttamaa tavaroiden luovutusta tai palvelun suorittamista, yhteisöhankintaa ja ZDDS:n 16 §:ssä tarkoitettua maahantuontia.

16 ZDDS:n 26 §:n 1 momentin mukaan kyseisessä laissa tarkoitettu veron peruste on määrä, josta arvonlisäveroa joko on tai ei ole laskutettu sen mukaan, onko luovutus veronalainen vai verosta vapautettu. Saman pykälän 2 momentissa säädetään, että veron perusteena käytetään Bulgarian levassa (BGN) tai stotingoissa ilmaistua vastiketta – ilman ZDDS:n mukaista veroa –, jonka ostaja tai kolmas osapuoli on maksanut tai joka on maksettava tavarantoimittajalle luovutuksen johdosta. Luovutuksen vastikkeeseen ei lueta korvausluontoisia korkoja tai seuraamuksia.

17 ZDDS:n 96 §:n 1 momentin mukaisesti kaikkien verovelvollisten, joiden veronalainen liikevaihto on ollut vähintään 50 000 BGN (noin 25 000 euroa) ajanjaksona, joka ei ylitä meneillään olevaa kuukautta edeltäviä 12 peräkkäistä kuukautta, on tehtävä tämän lain mukainen rekisteröintihakemus 14 päivän kuluessa sen verotuskauden päättymisestä, jonka kuluessa kyseinen liikevaihdon määrä täyttyi.

18 ZDDS:n 102 §:n 3 momentin 1 kohdan 1.1.2012 asti voimassa olleessa versiossa säädettiin, että sellaisen henkilön, jolla oli velvollisuus tehdä rekisteröintihakemus mutta joka ei ollut tehnyt sitä säädetyssä määräajassa, verovelan määrittämiseksi kyseistä henkilöä pidetään veronmaksuvelvollisena veronalaisista luovutuksista ja hänen suorittamistaan yhteisöhankinnoista ajanjaksolta, joka alkaa sen määräajan päättymisestä, jonka aikana rekisteröintihakemus olisi pitänyt tehdä, ja päättyy päivään, jolloin veroviranomaiset tosiasiallisesti suorittivat rekisteröinnin.

19 Verotus- ja sosiaaliturva-asioissa sovellettavasta menettelystä 1.1.2006 annetun lain (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks; DV nro 105, 29.12.2005, jäljempänä DOPK) 122 §:n 1 momentin mukaan veroviranomainen voi soveltaa merkityksellisessä laissa säädettyä verokantaa kyseisen artiklan 2 momentin mukaisesti määrittämänsä veron perusteeseen muun muassa, kun ilmenee, että tavaroita tai tuloja on salattu ilman kirjanpitolain (zakon za schetovodstvo) mukaista kirjanpitoa, kun kirjanpitoa ei ole esitetty tai esitetystä kirjanpidosta ei voida määrittää veron perustetta ja kun tarvittavat asiakirjat veron perusteen määrittämiseksi tai maksettavien sosiaaliturvamaksujen laskemiseksi on sääntöjenvastaisesti hävitetty.

20 DOPK:n 122 §:n 2 momentin 1, 4, 6, 8 ja 16 kohdassa säädetään, että veron perusteen määrittämiseksi veroviranomaiset ottavat huomioon kaikki seuraavat yksittäiset olosuhteet: tosiasiallisesti harjoitetun toiminnan tyyppi ja luonne, viralliset asiakirjat ja muuten uskottavia tietoja sisältävät asiakirjat, toiminnan tosiasiallisen harjoittamispaikan kaupallinen merkittävyys, tavarat tai bruttomääräinen tulo (liikevaihto) ja muu näyttö, jota voidaan käyttää veron perusteen määrittämiseen.

21 DOPK:n 124 §:n 2 momentin mukaan valitusmenettelyssä sellaista muutettua verotuspäätöstä vastaan, joka on tehty DOPK:n 122 §:n mukaisesti suoritettua tarkastuksen jälkeen, kyseisessä verotuspäätöksessä esitettyjä tosiseikkoja koskevia toteamuksia pidetään paikkansapitävinä, ellei päinvastaista näyttöä esitetä, jos asiassa on osoitettu, että DOPK:n 122 §:n 1 momentissa tarkoitetut edellytykset täyttyvät.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

22 MM on toiminimellä toimiva yritys, jonka omistaa Maya Vasileva Marinova, joka on Bulgarian kansalainen ja rekisteröity Bulgarian oikeudessa tarkoitetuksi yksityiseksi elinkeinonharjoittajaksi. Mainittu yritys harjoittaa elintarvikkeiden ja muiden tavaroiden kuin elintarvikkeiden vähittäismyyntiä loppukuluttajille kaupassa, joka sijaitsee Troyanin kunnassa (Bulgaria).

23 MM:ssä tehtiin verotarkastus, jonka päätteeksi Natsionalna agentsia po prihoditen (kansallinen keskusverohallinto) alueellinen johto (jäljempänä Bulgarian verohallinto) teki 5.6.2014 arvonlisäveron jälkiverotuspäätöksen, jonka määrä oli 30 545,73 BGN (noin 15 618 euroa), korotettuna 16 442,85 BGN:n (noin 8 407 euroa) koroilla.

24 Tehdessään kyseisen tarkastuksen kuluessa varmistuksia MM:n arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityjen liikekumppaneiden kanssa Bulgarian verohallinto havaitsi, että useat näistä liikekumppaneista olivat osoittaneet MM:lle laskuja, jotka koskivat niiden sille toimittamia tupakkatuotteita ja elintarvikkeita. Laskut oli kirjattu niiden antajien kirjanpitoon mutta ei MM:n kirjanpitoon, eikä MM ollut vähentänyt kyseisissä laskuissa mainittua arvonlisäveroa.

25 Bulgarian verohallinto katsoi, että MM oli tosiasiallisesti vastaanottanut kyseiset tavarat ja oletti – ottaen huomioon sen, että tavarat eivät olleet mainitun yrityksen varastossa, ja tavaroiden luonteen –, että MM oli myynyt ne vähittäismyyntinä määrittämättömille kolmansille osapuolille niiden verokausien kuluessa, joiden aikana mainitut laskut oli laadittu. Bulgarian verohallinto katsoi, että koska MM ei ollut merkinnyt kirjanpitoon tavaroiden luovutusta tavarantoimittajien taholta eikä niiden myöhempää myyntiä, se oli salannut kyseiset luovutukset ja tulot, jotka liittyvät näiden tavaroiden jälleenmyyntiin.

26 Bulgarian verohallinto katsoi lisäksi, että MM ei ollut 1.5.2008–26.4.2010 välisenä aikana kirjattuna arvonlisäverovelvollisten rekisteriin sillä perusteella, että sen ilmoitettu liikevaihto ei ylittänyt kansallisessa lainsäädännössä säädettyä 50 000 BGN:n (noin 25 000 euroa) vähimmäismäärää, josta alkaen tällainen rekisteröinti on pakollinen. Verohallinto katsoi kuitenkin kyseisen yrityksen tavarantoimittajien laskujen perusteella, että 1.5.2007–30.4.2008 välisenä aikana MM:n todellinen liikevaihto ylitti mainitun vähimmäismäärän ja että näin ollen MM:n olisi pitänyt hakea kirjaamista arvonlisäverovelvollisten rekisteriin 1.5.2008 lähtien, mutta se haki sitä vasta 26.4.2010.

27 Tämän johdosta Bulgarian verohallinto laski arvonlisäveromuistutuksen määrän ja teki pääasiassa kyseessä olevan jälkiverotuspäätöksen. Se määrittä veron perusteen MM:n liikekumppaneiden toimittamissa laskuissa mainittujen tuotteiden oletetuille vähittäismyynteille ja myynneille, jotka MM oli suorittanut 1.5.2008–26.4.2010. Kyseisen veron perusteen määrittämiseksi verohallinto lisäsi kansallisen lainsäädännön mukaisesti mainituissa laskuissa esitettyyn hintaan katteen, joka määritettiin MM:n vastaaville tuotteille tavanomaisesti käyttämien myyntihintojen perusteella

28 MM teki kyseisestä päätöksestä oikaisuvaatimuksen Direktorille. Koska oikaisuvaatimus hylättiin 15.8.2014 tehdyllä päätöksellä, MM nosti mainitusta päätöksestä kanteen Administrativen sad Veliko Tarnovossa (Veliko Tarnovon hallintotuomioistuin, Bulgaria).

29 MM väitti, että veron perusteen määrittämiselle ”analogisesti” pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa oikeudessa säädetyn menettelyn mukaisesti ei ole perustetta. Se väitti, että se seikka, että tavarantoimittajat ovat kirjanneet kirjanpitoonsa myyntilaskuja, ei merkitse, että laskuissa mainitut tavarat olisi tosiasiallisesti luovutettu sille ja että se olisi salannut kyseiset luovutukset. MM:n mukaan asiassa ei ole esitetty näyttöä siitä, että se olisi vastaanottanut mainitut tavarat, eikä siitä, että se olisi sittemmin myynyt ne edelleen.

30 Direktorin mukaan kansallisen säännösten nojalla verovelvollisen sääntöjenmukaisen kirjanpidon puuttumisen johdosta voidaan olettaa, että kirjanpitoon kirjaamattomat tavarat on sittemmin luovutettu kolmansille osapuolille ja että tämä luovutus on tehty voitontavoittelutarkoituksessa, ja määrittää verotettavan tapahtuman päivämäärä ja veron peruste.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää toteennäytettynä sitä, että MM on – toimiessaan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna verovelvollisena ja harjoittaessaan itsenäistä liiketoimintaa – tosiasiallisesti vastaanottanut tavarantoimittajien laskuissa mainitut tavarat niinä verokausina, joiden kuluessa kyseiset laskut on toimitettu, ja että laskut olivat sen hallussa mutta se ei ollut merkinnyt niitä kirjanpitoon eikä esittänyt Bulgarian verohallinnolle verotarkastuksen

yhteydessä.

32 Samainen tuomioistuin katsoo kuitenkin, että näiden tavaroiden vastaanottaminen ja MM:n kirjanpidon sääntöjenvastaisuus ei muiden objektiivisten seikkojen puuttuessa väistämättä merkitse sitä, että se on sittemmin myynyt nämä tavarat edelleen. Se huomauttaa, että DOPK:n säännökset eivät edellytä näytön esittämistä kustakin oletetusta myöhemmästä myynnistä saadusta ja salatusta tulosta ja että mainitun säännösten mukaisesti laskettu veron peruste ei välttämättä heijasta verovelvollisen tosiasiallisesti samaa vastiketta, ja toteaa, että DOPK:n 122 §:n 2 momentissa säädetään arvonlisäverodirektiivin 73–80 artiklassa olevista säännöistä poikkeavista säännöistä luovutusten veron perusteen määrittämiseksi.

33 Täten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännöstö jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden puitteissa yhteensoveltuva verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa sekä mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdan, 14 artiklan 1 kohdan sekä 73, 80 ja 273 artiklan kanssa.

34 Näissä olosuhteissa Administrativen sad Veliko Tarnovo on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa, 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa ja 14 artiklan 1 kohtaa, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, tulkittava siten, että jäsenvaltiolla on oikeus käsitellä sitä, että tavarat, jotka luovutettiin verovelvolliselle verollisten tavaroiden luovutusten perusteella, tosiasiallisesti puuttuvat, saman henkilön myöhemmin suorittamina samojen tavaroiden vastikkeellisina luovutuksina, ilman että niiden vastaanottajaa on määritetty, jos sen tarkoituksena on arvonlisäveroa koskevien petosten estäminen?

2) Onko ensimmäisessä kysymyksessä mainittuja säännöksiä tulkittava verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen perusteella siten, että jäsenvaltiolla on oikeus käsitellä edellä kuvatulla tavalla sitä, että verovelvollinen ei ole merkinnyt verotuksen kannalta merkityksellisiä asiakirjoja vastaanottamistaan verollisista tavaroiden luovutuksista kirjanpitoon, jos tällä on sama tarkoitus?

3) Onko arvonlisäverodirektiivin 273, 73 ja 80 artiklaa, luettuina yhdessä yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, tulkittava siten, että jäsenvaltioilla on oikeus määrittää veron peruste sellaisten kansallisten oikeussääntöjen perusteella, joita ei ole annettu arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoa varten, verovelvollisen tavaroiden luovutuksista arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetystä yleissäännöstä ja tämän direktiivin 80 artiklassa nimenomaisesti säädetystä poikkeussäännöksistä poikkeavalla tavalla, jos tällä pyritään yhtäältä estämään arvonlisäveroa koskevat petokset ja toisaalta määrittämään mahdollisimman luotettavasti veron peruste kullekin liiketoimelle?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

35 Aluksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 80 artikla, johon kansallinen tuomioistuin viittaa esittämässään kysymyksissä, ei ole merkityksellinen käsiteltävässä asiassa, koska se koskee toisiinsa sidoksissa olevien osapuolten välisten liiketoimien veron perusteen määrittämistä, eikä pääasiassa ole kyse tällaisista liiketoimista.

36 Täten on ymmärrettävä, että kansallinen tuomioistuin pyrkii esittämillään kysymyksillä, joita on syytä tarkastella yhdessä, selvittämään, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa, 14 artiklan 1 kohtaa sekä 73 ja 273 artiklaa ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä

pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla silloin, kun verovelvollisen varastossa ei ole sille toimitettuja tavaroita ja kun kyseisen verovelvollisen kirjanpidossa ei ole noihin luovutuksiin liittyviä verotuksellisia asiakirjoja, verohallinto voi olettaa, että kyseinen verovelvollinen on myöhemmin myynyt nämä tavarat kolmansille osapuolille, ja määrittää tavaroiden myynnin veron perusteen käytettävissään olevien tosiseikkojen perusteella soveltamalla muita kuin kyseisessä direktiivissä olevia sääntöjä.

37 Ennakkoratkaisupäätöksestä ilmenee, että kansallinen tuomioistuin pitää toteennäytettynä sitä, että MM on tosiasiallisesti vastaanottanut tavarantoimittajiensa laskuissa mainitut tavarat, että sillä oli hallussaan kyseiset laskut mutta se ei ollut merkinnyt niitä kirjanpitoon eikä esittänyt Bulgarian verohallinnolle, että tavarat eivät enää olleet mainitun yrityksen varastossa verotarkastuksen aikaan ja että MM ei ollut merkinnyt kirjanpitoon myöskään näitä tavaroita koskevia mahdollisia myöhempiä liiketoimia.

38 Näiden olosuhteiden valossa on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 242 artiklassa veloitetaan arvonlisäverovelvolliset pitämään asianmukaista kirjanpitoa, 244 artiklassa veloitetaan verovelvolliset tallentamaan kaikki laskut ja 250 artiklan 1 kohdassa veloitetaan verovelvolliset antamaan ilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen arvonlisäverosaatavan määrän toteamiseksi.

39 Sellaisen kirjanpidon, jonka johdosta arvonlisäveroa voidaan soveltaa ja veroviranomaiset voivat valvoa sitä, puuttuminen ja toimitettujen ja maksettujen laskujen kirjaamatta jättäminen voivat estää kyseisen veron oikean kantamisen, ja niillä voidaan täten vaarantaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteeton toiminta. Täten unionin oikeus ei estä jäsenvaltioita pitämästä tällaisia laiminlyöntejä veropetokseen kuuluvana menettelynä (ks. vastaavasti tuomio 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 48 ja 49 kohta ja tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 56 kohta).

40 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, jos yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä ei muuta johdu ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

41 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että edellä mainitusta säännöksestä sekä saman direktiivin 2 artiklasta ja 250 artiklan 1 kohdasta ja SEU 4 artiklan 3 kohdasta seuraa, että kunkin jäsenvaltion on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, ja petosten torjumiseksi (tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Tästä on korostettava, että verovelvollisen petollinen menettely, kuten luovutusten ja tulojen salaaminen, ei voi estää arvonlisäveron kantamista. Kun otetaan huomioon mainitun direktiivin 273 artikla ja tämän tuomion edellisessä kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, toimivaltaisten kansallisten viranomaisten tehtävänä nimittäin on palauttaa tilanne sellaiseksi, kuin se olisi ollut ilman veropetosta.

43 Oikeuskäytännössä on lisäksi katsottu, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan säännöksissä ei täsmennetä siinä vahvistettujen rajojen lisäksi niitä edellytyksiä ja velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot saavat säätää, ja että näissä säännöksissä annetaan täten jäsenvaltiolle harkintavaltaa niiden keinojen suhteen, joilla pyritään saavuttamaan tämän tuomion 41 kohdassa mainitut tavoitteet (ks. vastaavasti tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10,

EU:C:2012:40, 23 kohta ja tuomio 26.3.2015, Macikowski, C?499/13, EU:C:2015:201, 36 kohta).

44 Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat mainitun 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta (ks. tuomio 26.3.2015, Macikowski, C?499/13, EU:C:2015:201, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Käsiteltävässä asiassa Direktorin ja Bulgarian hallituksen huomautuksista ilmenee, mistä varmistuminen on kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävä, että DOPK:n 122 § on petosten ehkäisemiskeino, jolla pyritään – tilanteissa, joissa luovutuksia tai tuloja on salattu tai kansallisen säännösten mukaista kirjanpitoa ei ole tai sitä ei ole esitetty verohallinnolle – toteamaan verovelka ja määrittämään veron peruste, joka vastaa mahdollisimman tarkasti verovelvollisen tosiasiallisesti saamaa vastiketta, käyttäen perustana verohallinnon käytettävissä olevia seikkoja, kuten tosiasiallisesti harjoitetun toiminnan tyyppiä ja luonnetta, uskottavia tietoja sisältäviä asiakirjoja, toiminnan tosiasiallisen harjoittamispaikan kaupallista merkittävyyttä, kyseessä olevia tavaroita, bruttomääräistä tuloa ja muuta tässä yhteydessä merkityksellistä näyttöä.

46 Kansallisen tuomioistuimen on arvioitava pääasiassa kyseessä olevien kansallisten toimenpiteiden yhteensoveltuvuutta tämän tuomion 44 kohdassa mainittuihin vaatimuksiin nähden siten, että se ottaa huomioon kaikki pääasian olosuhteet. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa kansalliselle tuomioistuimelle kaikki hyödylliset tiedot, jotta tämä voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun asian (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Ensimmäisestä vaatimuksesta, joka perustuu suhteellisuusperiaatteeseen, on todettava, ettei unionin tuomioistuimelle esitetystä oikeudenkäyntiaineistosta ilmene, että pääasiassa kyseessä olevilla toimenpiteillä ylitettäisiin se, mikä on tarpeen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi.

48 Pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä pyritään selvästi määrittämään veron peruste, joka vastaa mahdollisimman tarkasti verovelvollisen tosiasiallisesti saamaa vastiketta, tilanteissa, joissa objektiivisia tietoja veronalaisten liiketoimien ajankohdista, niiden vastaanottajista ja verovelvollisen veronalaisista tuloista ei voida hankkia viimeksi mainitun petollisen menettelyn johdosta ja erityisesti siitä syystä, että hän on laiminlyönyt velvollisuutensa pitää asianmukaista kirjanpitoa, sallimalla toimivaltaisten kansallisten viranomaisten palauttavan tilanteen käytettävissään olevien tietojen perusteella ja siten, että huomioon otetaan kaikki yksittäistapauksen olosuhteet.

49 Verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, jolla unionin lainsäätäjä on halunnut toteuttaa arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen (ks. tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, 41 kohta ja tuomio 5.3.2015, komissio v. Luxemburg, C?502/13, EU:C:2015:143, 50 kohta), on todettava, että niiden verovelvollisten tilanne, jotka ovat syyllistyneet veropetokseen esimerkiksi salaamalla veronalaisia liiketoimia ja niihin liittyviä tuloja, ei ole rinnastettavissa niiden verovelvollisten tilanteeseen, jotka noudattavat kirjanpitoon, ilmoituksiin ja arvonlisäveron maksamiseen liittyviä velvoitteitaan. Näin ollen verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut tällaiseen veropetokseen ja vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan, ei voi vedota tähän periaatteeseen menestyksellisesti (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti ym., C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, 48 kohta ja tuomio 28.7.2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, 58 kohta).

50 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että

arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa, 14 artiklan 1 kohtaa sekä 73 ja 273 artiklaa ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla silloin, kun verovelvollisen varastossa ei ole sille toimitettuja tavaroita ja kun kyseisen verovelvollisen kirjanpidossa ei ole noihin luovutuksiin liittyviä verotuksellisia asiakirjoja, verohallinto voi olettaa, että kyseinen verovelvollinen on myöhemmin myynyt nämä tavarat kolmansille osapuolille, ja määrittää tavaroiden myynnin veron perusteen käytettävissään olevien tosiseikkojen perusteella soveltamalla muita kuin kyseisessä direktiivissä olevia sääntöjä. Kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin varmistuttava, ettei kyseisen kansallisen säännösten säännöksillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen arvonlisäveron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi.

Oikeudenkäyntikulut

51 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa, 14 artiklan 1 kohtaa sekä 73 ja 273 artiklaa ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla silloin, kun verovelvollisen varastossa ei ole sille toimitettuja tavaroita ja kun kyseisen verovelvollisen kirjanpidossa ei ole noihin luovutuksiin liittyviä verotuksellisia asiakirjoja, verohallinto voi olettaa, että kyseinen verovelvollinen on myöhemmin myynyt nämä tavarat kolmansille osapuolille, ja määrittää tavaroiden myynnin veron perusteen käytettävissään olevien tosiseikkojen perusteella soveltamalla muita kuin kyseisessä direktiivissä olevia sääntöjä. Kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin varmistuttava, ettei kyseisen kansallisen säännösten säännöksillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen arvonlisäveron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.